

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Nová procesní úprava výběru daní
New Procedural Regulation of Tax Collection**

Student: Markéta Křenková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně“.

V Ostravě dne 11. 5. 2011


Křenková Markéta

OBSAH:

1.Úvod	3
2. Procesní úprava výběru daní do 31. 12. 2010	4
2.1 Vývoj procesní úpravy výběru daní	4
2.2 Obsah zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků	4
2.3 Přehled souvisejících právních předpisů.....	4
2.4 Charakteristika zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.....	5
2.5 Struktura zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků	8
2.5.1 Část první – Obecná ustanovení.....	8
2.5.2 Část druhá - Řízení přípravné.....	8
2.5.3 Část třetí - Řízení vyměřovací.....	9
2.5.4 Část čtvrtá - Řádné opravné prostředky	9
2.5.5 Část pátá – Mimořádné opravné prostředky	9
2.5.6 Část šestá – Placení daní	9
2.5.7 Část sedmá – Zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní	9
2.5.8 Část osmá – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná	10
2.6 Zhodnocení.....	10
3. Procesní úprava výběru daní od 1. 1. 2011	10
3.1 Cíle a novinky daňového řádu.....	11
3.2 Obsah zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.....	15
3.3 Vztah daňového řádu k jiným právním předpisům.....	17
3.3.1 Vztah ke správnímu řádu.....	17
3.3.2 Vztah k předpisům upravujícím oblast sociálního a zdravotního pojištění	17
3.3.3 Vztah k jiným právním předpisům.....	18
4. Srovnání nové a původní právní úpravy výběru daní.....	18
4.1 Změna základních pojmů daňového řádu proti ZSDP.....	18
4.2 Změny v subjektech správy daní a zastupování.....	21
4.3 Zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty	23
4.4 Změna v doručování.....	25
4.5 Změna ve lhůtách	26
4.6 Změny v dokumentaci.....	28

4.7 Změny v daňové kontrole	30
4.8 Změna v systému opravných a dozorčích prostředků	32
4.9 Změny v registraci.....	35
4.10 Změny v daňovém řízení a nalézacím řízení.....	36
4.11 Změny v lhůtách pro stanovení daně.....	37
4.12 Změny v placení.....	38
4.13 Změny v daňové exekuci.....	39
4.14 Změny při ukončení činnosti.....	41
4.15 Sankce.....	41
4.16 Technická novela daňového řádu	43
4.17 Shrnutí zjištění z provedené analýzy	43
V. Závěr	45
Seznam použité literatury.....	47
Seznam zkratek.....	48

1.Úvod

Bakalářskou práci na téma – Nová procesní úprava výběru daní jsem si vybrala zejména z toho důvodu, že jsem zaměstnána ve státní správě a hledala jsem téma, které by odpovídalo jak mému zájmu, tak mé dosavadní praxi a ve kterém bych zároveň mohla uplatnit své zkušenosti z praxe i znalosti daného oboru. V současné době jsou daňové zákony tématem aktuálním a velmi diskutovaným a nová právní úprava byla dlouho očekávaná a připravovaná. Trvalo bezmála 10 let, než vznikla. Cílem mé práce je tedy zahrnout procesní úpravu výběru daní do teoretických souvislostí, zmapovat proces vzniku nové úpravy, nastínit nesrovnalosti, které by mohly vyvstat při jeho aplikaci, zaměřit se zejména na porovnání s právní úpravou, která byla v platnosti do přijetí daňového řádu jak v teorii, tak v praxi a v neposlední řadě zhodnotit záměr tvůrců tohoto zákona.

Dle důvodové zprávy k zákonu, „daňový řád, který nahradil současný zákon o správě daní a poplatků, vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vychází rovněž z tradice berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů.“

Cílem nové právní úpravy je transparentní a jednoznačná úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické komunikace s daňovými subjekty. Přijetí daňového řádu by tak mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, neboť reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevovala jak rozdílným rozhodováním krajských soudů, tak i jednotlivých správců daně.

Měla by zajistit stabilní právní prostředí i v situaci, kdy bude docházet k výrazným změnám daňových předpisů. Úprava musí obstát i v procesu stále užšího zapojování ekonomiky i veřejné správy do nadnárodních struktur. Měla by též znamenat zkvalitňování služeb při správě daní.

2. Procesní úprava výběru daní do 31. 12. 2010

2.1 Vývoj procesní úpravy výběru daní

Daňový proces byl u nás upraven v roce 1927, a to pouze v rámci přímých daní zákonem č. 76/1927 Sb. Další významnější úprava daňového procesu byla přijata v roce 1953 vydáním vyhlášky č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů. Tato vyhláška bylo v roce 1962 nahrazena vyhláškou 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Samostatné právní úpravy provedené zákonem se daňový proces dočkal až v roce 1992 přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s účinností od 1. 1. 1993 (dále jen ZSDP).¹

2.2 Obsah zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon o správě daní a poplatků je rozdělen do osmi částí. Část první obsahuje obecná ustanovení, část druhá - řízení přípravné, část třetí - řízení vyměřovací, část čtvrtá - řádné opravné prostředky, část pátá - mimořádné opravné prostředky, část šestá - placení daní, část sedmá - zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní, část osmá - ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná. Těchto osm částí obsahuje celkem 107 paragrafů.

2.3 Přehled souvisejících právních předpisů

Zákon o správě daní a poplatků obsahuje přehled souvisejících právních předpisů. Zde je jejich výčet.

- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., kterým se mění Listina základních práv a svobod,
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,

¹ KOBÍK, J; KOHOUTKOVÁ, A: Daňový řád s komentářem.

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek,
- zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- další právní předpisy.²

2.4 Charakteristika zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Právní úprava zákona o správě daní a poplatků nedoznala od svého vzniku, tedy od roku 1992, až na několik výjimek žádných podstatných změn. I když byl tento zákon více než šedesátkrát novelizován, tak se, podle všeobecného mínění, vyznačoval řadou nedostatků a výkladových problémů.

Tyto výkladové problémy způsobovala nedostatečná provázanost ZSDP s výše uvedenými jednotlivými hmotně právními daňovými zákony i dalšími právními předpisy.

Pro příklad některé výkladové problémy uvádím:

Např. v ustanovení § 11 odst. 2 ZSDP je jako „daňový poradce“ označován i advokát při zastupování daňového subjektu, ale podle § 12 odst. 1 zákona o advokacii jsou advokáti povinni při výkonu advokacie používat označení „advokát“.

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Dalším příkladem je pojem „daňový základ“, který je upraven v ustanovení § 39 odst. 1 ZSDP. Přitom tento pojem upravují všechny hmotně právní daňové zákony jako „základ daně“.

Podle ustanovení § 40 odst. 3 ZSDP se daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (není-li toto zdaňovací období kratší než 1 rok), popřípadě do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (pokud přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce na základě plné moci podané před uplynutím neprodloužené lhůty u správce daně), přičemž není vůbec uvedeno, že se to týká pouze daně z příjmů. Přitom lhůty pro podání přiznání k dani silniční a dani z nemovitostí jsou stanoveny v příslušných hmotně právních daňových zákonech jinak.

Podle ustanovení § 40 odst. 13 ZSDP je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat, ale podle § 18 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, je daňový subjekt povinen v přiznání k dani dědické a k dani darovací uvést pouze údaje rozhodné pro vyměření daně.

Ke slabinám této právní úpravy však patřily i některé duplicity. Například:

„Bydliště“ – „bydliště“ je pro účely správy daní vymezeno v § 4 odst. 1 ZSDP jinak, než je „bydliště“ vymezeno pro účely daně z příjmů v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

„Námitka“ - daňový subjekt mohl podat podle obecného ustanovení v § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP proti postupu správce daně při daňové kontrole „námitku“. Ale v § 52 ZSDP byl vymezen institut „námitka“ jako řádný opravný prostředek proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s vymáhacím a zajišťovacím řízením (do těchto řízení nespadá daňová kontrola).

Uvedené nedostatky přinášely v praxi množství sporů mezi daňovými subjekty a správci daně. Výsledek těchto sporů byl mnohdy nejistý a nepředvídatelný a řada rozhodnutí vycházela jen ze subjektivního pohledu na věc ze strany příslušných pracovníků správce daně. Bylo pak na daňovém subjektu, zda a jakými prostředky se proti sporným rozhodnutím správce daně dokázal bránit.

I v důvodové zprávě k návrhu nového daňového řádu je mimo jiné uvedeno poměrně tvrdé konstatování, že „správa daní již dlouho probíhá bez konsensu mezi správci daní a daňovými subjekty“. Bylo tomu tak nepochybně i proto, že tato právní úprava v ZSDP nezajišťovala dostatečnou ochranu daňových subjektů proti nesprávnému hodnocení nebo svévolnému postupu pracovníků finančních orgánů.

Z mnoha ustanovení ZSDP vyplývalo pro daňové subjekty i nevýhodné postavení při správě daní. Zejména se jednalo o tato ustanovení zákona:

§ 48 odst. 12 ZSDP - podle tohoto ustanovení nemá odvolání, jenž je nejčastěji využívaným opravným prostředkem proti sporným rozhodnutím správce daně, odkladný účinek, nestanoví-li zákon jinak.

Přitom teprve s účinností od 1. ledna 2010, to znamená až v posledním roce platnosti ZSDP, byl zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se měnil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stanoven v § 46 odst. 7 ZSDP odkladný účinek odvolání pro případ odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě daňové kontroly.

§ 16 odst. 6 ZSDP - podle tohoto ustanovení se nebylo možno odvolat proti rozhodnutí správce daně o nevyhovění námitce podané daňovým subjektem proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole.

§ 39 odst. 2 ZSDP - podle tohoto ustanovení se nebylo možno samostatně odvolat proti rozhodnutí správce daně, kterým je daňovému subjektu uloženo, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl další zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně.

§ 50 odst. 8 ZSDP – podle tohoto ustanovení nebylo přípustné odvolání proti rozhodnutí odvolacího orgánu.

Přitom jedna ze základních zásad daňového řízení, která je zakotvená v § 2 odst. 2 ZSDP říká, že správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Objektivně je ale třeba také uvést, že v mnoha případech byla nedostatečná právní úprava ZSDP, popřípadě v hmotně právních daňových zákonech, naopak využívána ve prospěch daňových subjektů na úkor státu.

V tomto případě bylo na pracovnících správce daně, aby tyto případy uměli zjišťovat a aby podle zákona činili příslušná opatření k jejich zabránění.

S ohledem na tehdy špatný stav daňové legislativy bylo v řadě případů obtížné určit, zda byl daňový subjekt rozhodnutím správce daně poškozen či nikoliv. Stejně tak bylo sporné, zda postupem daňového subjektu naopak nevznikla újma státu.³

2.5 Struktura zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

2.5.1 Část první – Obecná ustanovení

Tato část obsahuje: Rozsah působnosti (§ 1). Základní zásady daňového řízení (§ 2). Úřední jazyk (§ 3). Místní příslušnost (§ 4). Dožádání a delegace (§ 5). Daňové subjekty (§ 6). Osoby zúčastněné na řízení (§ 7). Svědci a osoby předzvědné (§ 8). Způsobilost k jednání (§ 9). Zastupování (§ 10). Vyloučení ze zastupování (§ 11). Protokol o ústním jednání (§ 12). Úřední záznam (§ 13). Lhůty (§ 14). Místní šetření (§ 15). Daňová kontrola (§ 16). Dále upravuje: Doručování (§ 17 - § 20). Zahájení řízení (§ 21). Postoupení (§ 22). Nahlížení do spisů (§ 23). Povinnosti zachovávat mlčenlivost (§ 24). Sankce za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost (§ 25). Vyloučení pracovníků správce daně (§ 26). Zastavení řízení (§ 27). Předběžná otázka (§ 28). Předvolání a předvedení (§ 29). Náklady řízení (§ 30). Dokazování (§ 31). Rozhodnutí (§ 32).

2.5.2 Část druhá - Řízení přípravné

Řízení přípravné předchází vlastnímu daňovému řízení a tato část zákona obsahuje: Registrační povinnost daňových subjektů (§ 33). Součinnost třetích osob (§ 34). Ukončení činnosti (§ 35). Vyhledávací činnost (§ 36). Pokuty (§ 37). Pozastavení činnosti (§ 38). Záznamní povinnost (§ 39).

³ VYCHOPEŇ, J: Otázky & odpovědi z praxe.

2.5.3 Část třetí - Řízení vyměřovací

Tato část obsahuje veškeré úkony směřující k vyměření daně. Daňové přiznání a hlášení (§ 40). Dodatečné a opravné daňové přiznání nebo hlášení (§ 41). § 42 je zrušen. Vytýkácí řízení (§ 43). Stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44). Zákaz přenosu daňové povinnosti (§ 45). Vyměření daně a její dodatečné vyměření (§ 46). Lhůty pro vyměření (§ 47).

2.5.4 Část čtvrtá - Řádné opravné prostředky

V této části jsou vymezeny procesní úkony, kterými se může daňový subjekt domáhat přezkoumání rozhodnutí. Odvolání (§ 48). Postup správce daně (§ 49). Postup odvolacího orgánu (§50). Stížnost (§ 51). Námitka (§ 52). Reklamace (§ 53).

2.5.5 Část pátá – Mimořádné opravné prostředky

Tato část upravuje procesní úkony, kterými se může daňový subjekt domáhat přezkoumání rozhodnutí, které již nabylo právní moci. Obnova řízení (§ 54). Postup při obnově řízení (§ 55). Opravy zřejmých omylů a nesprávností (§ 56).

2.5.6 Část šestá – Placení daní

V této části jsou obsaženy základní pojmy a úkony při placení daní. Základní pojmy (§ 57). Příslušenství daně (§ 58). Způsob placení daní (§ 59). Posečkání daně a povolení splátek (§ 60). Den platby (§ 61). Evidence daní (§ 62). Úrok z prodlení (§ 63). Přeplatky a úrok (§ 64). Prominutí daňového nedoplatku (§ 65). Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost (§ 66). Zálohy (§ 67). Zvýšení daně (§ 68). Vybírání daně srážkou (§ 69). Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky (§ 70). Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§ 71). Zástavní právo (§ 72). Vymáhání daňových nedoplatků (§ 73). Exekuční náklady (§ 73a).

2.5.7 Část sedmá – Zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní

Tato část zákona obsahuje pět hlav. Hlava první obsahuje tyto zrušené části: § 74 až § 75a. Hlava druhá obsahuje tuto zrušenou část: § 76. V hlavě třetí jsou tyto zrušené části: § 77 až

§ 91. Hlava čtvrtá obsahuje tyto zrušené části: § 92 a § 93 a v hlavě páté jsou zrušeny § 94 a § 95.

2.5.8 Část osmá – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

Zde jsou vymezena ustanovení § 96 až § 107.³

2.6 Zhodnocení

Dle mého názoru je zákon o správě daní a poplatků zákonem nepřehledným, se složitou strukturou a složitým textem. Pro poplatníky je málo srozumitelný a desítky jeho novelizací zapříčinily neprovázanost textu a nejednotnost terminologie. Jsou v něm obsažena nejednoznačná ustanovení, která umožňovala dvojí výklad. A také, jak jsem již výše uvedla, není provázaný s ostatními hmotně právními předpisy.

Nepřehlednou situaci navíc prohlubovaly četné judikáty. Bylo jich neuvěřitelných 80 tisíc.

Myslím si, že zákon o správě daní a poplatků neúměrně posiloval postavení správců daně, maximálně upřednostňoval výběr daně a dostatečně nechránil poplatníky.

Výsledkem bylo např. opakované provádění daňové kontroly už zkontrolovaného období, doměření daně bez provedení řádné daňové kontroly nebo formální zahajování daňové kontroly těsně před koncem lhůty pro vyměření daně.

3. Procesní úprava výběru daní od 1. 1. 2011

Dne 19. 11. 2008 byl schválen návrh nového daňového řádu jako jeden z pilířů připravované reformy veřejných financí. Vládní návrh daňového řádu byl v Poslanecké sněmovně projednáván jako sněmovní tisk č. 685/0 a v Senátu jako senátní tisk č. 132. Schválen byl Parlamentem dne 22. 7. 2009, ve Sbírce zákonů (částka 87) byl vyhlášen dne 3. 9. 2009 pod č. 280/2009 Sb. (dále jen Daňový řád) a nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011. Tím došlo k završení více než osmileté práce mnoha lidí.

³ KOBÍK, J; KOHOUTKOVÁ, A: Daňový řád s komentářem.

Tímto dnem byl současně zrušen Zákon o správě daní a poplatků a jeho dvě novely, a to zákon č. 225/1994 Sb. a zákon č. 323/1996 Sb. Dále byly zrušeny dvě prováděcí vyhlášky k ZSDP, a to vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňovaly územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, včetně její novely vyhlášky č. 209/1993 Sb., a vyhláška č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům, včetně její novely vyhlášky č. 95/2001 Sb.⁴

3.1 Cíle a novinky daňového řádu

Daňový řád si klade cíle, které mají být naplněny. Zde je uveden jejich stručný výčet.

- jednoznačně vymežit pojmy,
- vytvořit uspořádaný a přehledný text, který umožní snadnou orientaci,
- odstranit terminologické a výkladové problémy,
- rozšířit základní interpretační zásady,
- změnit systém opravných a dozorčích prostředků,
- zavést transparentní pravidla pro vedení spisu a nahlížení do něj,
- snížit administrativní náročnost výběru daní,
- snížit zátěž pro daňové subjekty,
- zefektivnit celkové fungování správy daní.⁵

Jeho praktické používání ukáže, které cíle už byly naplněny a na které si ještě budeme muset chvíli počkat.

Daňový řád přináší i řadu novinek a klíčových změn. Jaké novinky lze tedy od nového daňového řádu očekávat:

1. Podporu elektronizace daňové správy.

Upřednostnění elektronické komunikace prostřednictvím datových schránek před ostatními způsoby doručování je změnou zásadní. Ubude do značné míry nákladné, administrativně náročné doručování do vlastních rukou. Daňovému subjektu se existencí

⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

⁵ PÁTEK, Václav: www.pravniradce.ihned.cz.

datových schránek rozšíří volba způsobu podání, které vůči správci daně činí.

2. Jasná pravidla pro doručování.

S účinností od 1. ledna 2010 byla s ostatními procesními předpisy sjednocena úložní lhůta pro náhradní formu doručení písemností určené do vlastních rukou. Byla odstraněna podmínka, týkající se této formy doručení. A to, že příjemce musel být zastižen v místě doručení. Novinkou tedy je nový institut, kterým daňový řád, stejně jako již novela ZSDP přiznává adresátu doručení písemností fikci, je jím oprávnění požádat správce daně, který písemnost doručil o vyslovení neúčinnosti doručení.

3. Pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj.

Spis, který vede správce daně je souhrn písemností, které se vztahují k povinnostem při správě daní jednotlivých daňových subjektů. Skládá se proto z mnoha částí, z nichž každá představuje určité daňové řízení. Novinkou tedy je, že součástí každé části spisu bude soupis písemností. Tento soupis by měl být veden chronologicky, jednotlivé písemnosti ve spisu budou označena jednotlivými pořadovými čísly a budou vedena pod společnou spisovou značkou. Tento soupis písemností musí být při nahlížení do spisu dostupný osobě, která bude do spisu oprávněně nahlížet.

4. Odstranění omezení při volbě zástupce

Podle daňového řádu bude nově umožněno nejen daňovým poradcům zastupovat u jednoho správce daně více daňových subjektů, což z pohledu daňových subjektů může znamenat snížení nákladů na plnění daňových povinností a to z toho důvodu, že si může zvolit „levnějšího“ zástupce.

5. Posunutí splatnosti daně

Jedná se o zásadní novinku ve věci stanovení daně, ať už vyměřením nebo doměřením. Daňový řád posouvá splatnost daně ve výši, která byla správcem daně stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu. Do konce roku 2009 platilo, že odvolání proti doměřené daně nemělo odkladný účinek. Novinkou tedy je, že při odvolání proti dodatečnému

platebnímu výměru, bude splatnost daně odložena do ukončení odvolacího řízení. Nepříjemným dovětkem této pozitivní novinky je však povinnost uhradit úrok z prodlení i za dobu, po kterou běželo odvolací řízení.

6. Odůvodnění u každého rozhodnutí.

S účinností daňového řádu musí každé rozhodnutí správce daně obsahovat řádné odůvodnění. Dozvíme se z něj, jaké úvahy k jeho vydání vedly, případně o jaké důkazy své rozhodnutí správce daně „opřel“. Daňový subjekt se proto bude moci kvalifikovaně rozhodnout, jaký bude jeho další postup a zdali se proti rozhodnutí bude bránit.

7. Změna v pojetí prominutí daně.

Daňový řád zakládá specifickou pravomoc ministra financí prominout daň z moci úřední i její veškeré příslušenství. Toto však může učinit je ve dvou případech. Musí se jednat o případ, kdy se zjistí nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů a nebo to musí být reakce na mimořádné události, jako jsou zejména živelné pohromy, daňové amnestie apod. V takovém případě se však bude jednat o prominutí plošné.

8. Jednoznačné nastavení lhůt pro stanovení daně.

Tříletá lhůta, po jejímž uplynutí nelze vyměřit či doměřit daň, se bude nově počítat od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání. Nikoliv od posledního dne období, ve kterém se podává daňové přiznání. Součástí programového prohlášení vlády je navíc prodloužení této lhůty ze tří na pět let. Běh této lhůty se může nově přerušovat, tedy prodlužovat, při podání odvolání nebo dodatečného daňového přiznání. Často tak bude docházet v praxi k tomu, že lhůta bude prodloužena až na maximum, tedy na deset let.

9. Nastavení jasných pravidel pro daňovou kontrolu.

Daňový řád zavádí jednoznačná pravidla pro zahájení daňové kontroly, specifikuje, kdy je kontrola skutečně zahájena a jaké kroky musí správce daně činit, když se bude daňový subjekt zahájení kontroly vyhýbat. Detailně jsou také upravena práva daňového subjektu při ukončení daňové kontroly. Je nastaven dostatek časového prostoru k seznámení

s kontrolními závěry a k možnosti vyjádření se k nim v přiměřené lhůtě. Jsou také zavedena zákonná kritéria pro možnost kontroly již jednou zkontrolovaného období.

10. Změna místní příslušnosti.

Dojde-li ke změně sídla daňového subjektu, a tedy i změně místní příslušnosti, v průběhu daňové kontroly, může tuto daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

11. Končí anonymita správce daně.

Nové má daňový subjekt vždy právo zjistit, který konkrétní úředník vaši věc právě vyřizuje. Ten pak má za povinnost vám vždy poskytnout přiměřené poučení o vašich právech a povinnostech v daném stádiu daňového řízení. Daňový subjekt si také bude moci k daňovému řízení přizvat další osobu, takzvaného odborného konzultanta.

12. Předřazení priority úhrady daně před jejím příslušenstvím.

Pro zlepšení postavení daňových subjektů došlo k výrazné změně předřazení priority úhrady daně před její příslušenství. Daňovému subjektu se tak umožňuje uhradit nejprve dlužnou daň, a zastavit tak vznik dalšího úročení.

13. Jednoznačné sankce za opožděné přiznání.

Daňový řád stanoví pevnou částku 0,05 procenta z vyměřené daně za každý den prodlení, minimálně však 500 Kč, maximálně 300 000 Kč.

14. Změny v daňové exekuci.

Téměř pětinu textu daňového řádu zabírá problematika daňové exekuce. Do konce roku 2011 se při exekuci postupovalo podle jiné právní normy - občanského soudního řádu. Daňový řád nyní vytváří předpoklady pro zlepšení fungování státní správy v této oblasti, naproti tomu však srozumitelně vysvětluje práva daňového subjektu. Lze očekávat, že

daňová exekuce bude mnohem rychlejší a efektivnější.⁶

3.2 Obsah zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Proti ZSDP je daňový řád mnohem „subtilnějším“ zákonem, přestože obsahuje téměř trojnásobný počet paragrafů. Na rozdíl od ZSDP jsou totiž texty jednotlivých paragrafů a odstavců krátké. Právě díky tomu a také díky lepší struktuře zákona je právní úprava podle daňového řádu mnohem přehlednější a systematičtější.

Daňový řád je rozdělen na šest částí, z nichž první tři části jsou dále děleny na hlavy, díly a oddíly. Šest částí daňového řádu obsahuje celkem 266 paragrafů. První dvě části obsahují úvodní a obecná ustanovení o správě daní, včetně opravných a dozorčích prostředků. Nejobsáhlejší co do počtu paragrafů je část třetí nazvaná „Zvláštní část o správě daní“ (121 paragrafů), která obsahuje jednotlivá specifická řízení při správě daní, a to řízení registrační, řízení o závazném posouzení a tzv. nalézací řízení, které zahrnuje řízení vyměřovací a doměřovací. Za nalézacím řízením následuje placení daní, včetně podrobné úpravy daňové exekuce v 56 paragrafech, správa daně vybírané srážkou a v závěru třetí části jsou obsažena ustanovení o právním nástupnictví včetně ukončení činnosti daňového subjektu a vztah i insolventi. Čtvrtá část daňového řádu obsahuje komplexním způsobem sankce. V části páté a šesté jsou obsažena ustanovení společná, zmocňovací, přechodná, závěrečná a účinnost zákona.

Daňový řád je koncipován tak, že jednotlivé fáze správy daní od registrace přes vyměření daně až po její placení a vymáhání a nakonec ukončení činnosti jsou obsaženy ve zvláštní třetí části. K těmto fázím správy daní nacházíme základní pojmy a obecná ustanovení v části první a druhé daňového řádu. V případě porušení povinnosti při správě daní je poté důležitá část čtvrtá daňového řádu.⁷

⁶ FEDERSEL, Josef: Finanční, daňový a účetní bulletin.

⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi

Struktura nového daňového řádu je následující:

Část první – Úvodní ustanovení

Tato část obsahuje dvě hlavy: Předmět a účel úpravy (§ 1 až § 4). Základní zásady správy daní (§ 5 až § 9).

Část druhá – Obecná část o správě daní

Tato část obsahuje obecná ustanovení týkající se různých druhů řízení při správě daní a dělí se na sedm hlav: Správce daně a osoby zúčastněné na řízení (§ 10 až § 31). Lhůty (§ 32 až § 38). Doručování (§ 39 až § 51). Ochrana poskytování informací (§ 52 až § 59). Dokumentace (§ 60 až § 69). Řízení a další postupy (§ 70 až § 107). Opravné a dozorčí prostředky (§ 108 až § 124).

Část třetí – Zvláštní část o správě daní

V této části jsou v prvních čtyřech hlavách upraveny jednotlivé druhy řízení při správě daní, a to: Registrační řízení (§ 125 až § 131). Řízení o závazném posouzení (§ 132 a § 133). Daňové řízení (§ 134). Nálezací řízení (§ 135 až § 148).

Další hlava je poměrně rozsáhlá a je rozdělena do pěti dílů: Obecná ustanovení o placení daní (§ 149 až § 160). Dělená správa (§ 161 a § 162). Vybírání daní (§ 163 až § 166). Zajištění daní (§ 167 až § 174). Vymáhání daní (§ 175 až § 232).

V dalších dvou hlavách je pro účely správy daní upravena speciální problematika, a to: správa daně vybírané srážkou (§ 233 až § 237). Právní nástupnictví a vztah k insolvenční (§ 237 až § 245).

Část čtvrtá – Následky porušení povinností při správě daní

V této části jsou uceleně upraveny jednotlivé sankce a postihy za porušení povinností při správě daní, a to: Pokuta za porušení mlčenlivosti (§ 246). Pořádková pokuta (§ 247 až §

249). Pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250). Penále (§ 251). Úrok z prodlení (§ 252 a § 253). Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254).

Část pátá – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

V této části je upravena následující problematika: Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci (§ 255). Opatření při mezinárodním zdanění (§ 256). Převod výnosu daní (§ 257 a § 258). Prominutí daně (§ 259 a § 260). Stížnost (§ 261). Vztah ke správnímu řádu (§ 262). Zmocňovací ustanovení (§ 263). Přechodná ustanovení (§ 264). Zrušovací ustanovení (§ 265).

Část šestá – Účinnost

Tato část obsahuje ustanovení, podle kterého zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011.⁸

3.3 Vztah daňového řádu k jiným právním předpisům

3.3.1 Vztah ke správnímu řádu

Dle důvodové zprávy se v souvislosti s přípravou daňového řádu v odborných diskusích objevovala otázka vztahu daňového řádu a správního řádu. Předmětem diskuse bylo, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by daňový řád (tedy všechny daňové zákony) byl podřazen pod správní řád. Nicméně boj daňové správy se správním řádem i nadále trvá. Nejen ZSDP, ale i daňový řád opět obsahuje ustanovení, že pro daňové řízení se správní řád nepoužije.

3.3.2 Vztah k předpisům upravujícím oblast sociálního a zdravotního pojištění

V současnosti existují odvody do veřejných rozpočtů. Dle důvodové zprávy je jejich výběr není pokryt obecným daňovým procesním předpisem, ale samostatnou právní úpravou. Jedná se zejména o pojistné na všeobecné zdravotní pojištění (zákon č. 592/1992 Sb.) a pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (zákon č. 589/1992 Sb.). Z teoretického hlediska se jedná o plnění srovnatelná s daněmi, proto zmíněné zákony obsahují

⁸ KOBÍK, J; KOHOUTKOVÁ, A: Daňový řád s komentářem.

úpravu z velké části duplicitní vůči daňovému řádu.

3.3.3 Vztah k jiným právním předpisům

Dle důvodové zprávy počítá nová úprava daňového řádu s existencí právního okolí, zejména občanského, resp. soukromého práva a jeho institutů. Počínaje obecným vymezením právních úkonů, způsobilosti, fyzických a právnických osob, zastoupení, ručení, konče u zástavního práva. Také v oblasti daňové exekuce se počítá s využitím občanského soudního řádu tak, aby byly zajištěny stejné standardy a rovný přístup.

4. Srovnání nové a původní právní úpravy výběru daní

4.1 Změna základních pojmů daňového řádu proti ZSDP

Základní pojmy správa daně, daň a příslušenství daně jsou v daňovém řádu definovány odlišně od ZSDP.

Daň

Daní se rozumí – peněžité plnění, které zákon označuje jako daň (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitostí, daň darovací, daň dědická, daň z převodu nemovitostí, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny), clo nebo poplatek (správní poplatky, soudní poplatky, místní poplatky a další poplatky, které jsou příjmem veřejného rozpočtu), peněžité plnění, jehož správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle daňového řádu (např. odvody, příspěvky, úhrady, penále), peněžité plnění v rámci dělené správy, daňový odpočet (např. odpočet na dani z přidané hodnoty), daňová ztráta, jiný způsob zdanění (např. záloha) a příslušenství daně.

Správa daní

Je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní je postupem činností správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám a je vymezena ve všech ustanoveních daňového řádu. Při správě daní vznikají daňovým subjektům a třetím osobám práva a povinnosti.

Daňová povinnost

Na rozdíl od ZSDP je v daňovém řádu již obecně vymezeno, kdy vzniká daňová povinnost (§ 3) a pro účely správy daní se nově zavádí pojem vratka, čím se podle ustanovení § 2 odst. 1 rozumí daň, která je snížením příjmu veřejného rozpočtu.

Příslušenství daně

Poněkud nesrozumitelně je podle mého názoru v daňovém řádu vymezeno příslušenství daně, kterým se podle ustanovení § 2 odst. 5 rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Tady není příliš jasné, zda je daňovým zákonem myšlen i daňový řád.

A pokud je, pak by se zřejmě musela jak příslušenství daně posuzovat např. i pokuta za porušení mlčenlivosti podle ustanovení § 246 odst. 2 a dále jakákoliv pořádková pokuta uložená daňovému subjektu nebo třetí osobě za nesplnění nějaké povinnosti nepeněžité povahy. Dokonce i úrok z neoprávněného jednání správce daně by se takto měl posuzovat.

Pokud by ovšem byl daňovým zákonem myšlen pouze hmotně právní daňový zákon, pak by nebylo možno jako příslušenství daně posuzovat penále z doměřené daně § 251 ani úrok z prodlení s úhradou daně § 252 a § 253.

Zde je na místě konstatovat, že ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu není asi formulováno dostatečně přesně.

V daňovém řádu se také setkáváme s novými pojmy a instituty, které ZSDP neobsahoval vůbec. Jedná se zejména o tyto nové pojmy:

Řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení – za „řádné daňové tvrzení“ je považováno daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a za „dodatečné daňové tvrzení“ je považováno dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.

Veřejný rozpočet – pro účely daňového řádu se jím rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet, o němž to stanoví zákon.

Osoba zúčastněná na správě daní – za tuto osobu je považován daňový subjekt a třetí osoba. Za tuto osobu není již považován zaměstnanec správce daně.

Úřední osoba – touto osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. O tom, kdo je v dané věci úřední osobou se sepíše úřední záznam. Daňový subjekt, příp. třetí osoba, může požádat o informaci, kdo je v dané věci úřední osobou.

Atrakce – jedná se o možnost nadřízeného orgánu převzít (vztáhnout na sebe – atrahovat) vyřízení věcí i a rozhodovat v postavení správce daně nižšího stupně. Převzít věc může nadřízený správce daně ve třech případech, a to jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti, za účelem zjednání nápravy při nečinnosti podřízeného správce daně, jde-li o rozhodnutí ve věci s mimořádným dopadem i do řízení s jinými daňovými subjekty.

Poradce – je jím daňový poradce nebo advokát. Daňový řád již nepoužívá legislativní zkratku „daňový poradce“ jako „ZSDP“. Podle §3 odst. 7 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a o Komoře daňových poradců České republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2011, právnická osoba poskytující daňové poradenství bude mít při správě daní procesní postavení jako daňový poradce.

Odborný konzultant – jedná se o osobu, kterou si může přibrat k jednání daňový subjekt nebo jeho zástupce. Tento institut byl zaveden do daňového řádu z důvodu zajištění pomoci daňovému subjektu, příp. jeho zástupci, v jednání před správcem daně, zejména v odborných otázkách. Odborný konzultant má pouze právo spoluúčasti na jednání, nemůže vystupovat před správcem daně samostatně a nemusí mu dokládat svou odbornost.

Spis – daňový řád nově zavádí, jak má správce daně vést spis, do kterého se zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Kromě písemností (v podobě listinné zprávy nebo datové zprávy), kterými mohou být zejména podání daňového subjektu, rozhodnutí správce daně, protokoly nebo úřední záznamy, jsou součástí spisu také obrazové a zvukové záznamy. Daňový řád upravuje, na jaké části se spis člení, že musí obsahovat soupis písemností a že se písemnosti vedou pod společnou spisovou značkou.

Podrobně je vymezena vyhledávací část spisu a také nahlížení do spisu a zapůjčování

spisu orgánu veřejné moci (§65-68).

Nicotnost rozhodnutí - nový institut, kterým byl nahrazen institut o neplatnosti rozhodnutí. Jedná se o obdobnou úpravu, jakou má správní řád. Rozhodnutí je nicotné (nulitní), pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, trpí vadami, jež je činí zjevně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

Na rozdíl od ZSDP již v daňovém řádu nejsou definovány pojmy „poplatník“ a „plátce daně“. Tyto pojmy jsou nadále, ale již bez bližšího vymezení dále v daňovém řádu používány, např. v ustanovení § 20 odst. 1 vymezujícím okruh osob považovaných za „daňový subjekt“.

V daňovém řádu ji také nejsou vymezeny pojmy jako „bydliště“, „osoba blízká“ a již zde není upraven institut „reklamace“.⁹

4.2 Změny v subjektech správy daní a zastupování

Orgán veřejné moci

V daňové řádu je nově zaveden pojem „orgán veřejné moci“ – je upraven v § 10 odst. 1 a upravuje skutečnost, že správcem daně je každý správní orgán, popřípadě i jiný státní orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Správní orgán nebo jiný státní orgán jsou považovány za orgán veřejné moci.

Místní příslušnost

Rozdíl mezi ZSDP a DŘ je i v určení místní příslušnosti správce daně – je upravena v § 13 odst. 1. a řídí se:

U fyzické osoby jejím místem pobytu, kterým se rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje.

U právnické osoby je jejím sídlem adresa, pod níž je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.

⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

Působnost

Rozdíl oproti ZSDP je i v rozšíření působnosti. Je upravena v § 15. Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se tento úkon týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je správce daně místně příslušný. Místní šetření může provádět místně nepříslušný správce daně i bez dožádání.

Delegace

Zásadní rozdíl je i v možnosti podání odvolání proti rozhodnutí o delegaci, kterou upravuje § 18. Toto odvolání, podané včas, má odkladný účinek. Proti ZSDP je zde i lépe popsán postup správce daně při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti.

Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňový řád již nedefinuje poplatníka a plátce daně, ale odkazuje na definici v jednotlivých „daňových“ zákonech.

Třetí osoby

Třetí osoby již nejsou vyjmenovány, jako v ZSDP, ale jsou vymezeny negativním způsobem tak, že jsou jimi osoby jiné než daňový subjekt a mají práva a povinnosti při správě daní.

Zástupce

Novinkou je, že rozhodnutí o ustanovení zástupce může správce vydat jen s předchozím souhlasem předpokládaného zástupce. Pokud nebude souhlas udělen, lze ve spolupráci s Komorou daňových poradců ustanovit zástupce z řad daňových poradců tak, aby byla zajištěna garance profesionality.

Plná moc

U zastupování na základě plné moci (§ 27 a 28) je daňový řád mnohem podrobnější než tomu bylo v ZSDP. Účinky plné moci vůči správci daně nastanou v momentě, kdy vůči němu byla plná moc uplatněna a přitom bylo doloženo přijetí plné moci zmocněncem.

Podle ZSDP stačilo, když byla plná moc podepsána pouze zmocnitelem. Účinky plných mocí uplatněných do 31. 12. 2010 zůstanou zachovány i bez podpisu zmocněnce. V případě, že správce daně vydá výzvu k úpravě rozsahu plné moci, je třeba počítat s tím, že bude požadovat i doplnění podpisu zmocněnce.

Daňový řád už neobsahuje právní fikce neomezené plné moci, která byla upravena v § 10 odst. 3 ZSDP. Podle daňového řádu v plné moci musí být vymezen rozsah zmocnění, buď ke konkrétnímu úkonu nebo k více úkonům, pro určité řízení, pro určitý postup nebo pro více řízení, anebo leze učinit neomezené zmocnění. V případě nejasného zmocnění vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci. Nadále platí, že v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec.¹⁰

4.3 Zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty

Ve srovnání se ZSDP došlo v daňovém řádu (dále jen DŘ) k rozšíření základních zásad při správě daní. Ve většině zásad není ovšem zásadní rozdíl:

Zásada zákonnosti – v ZSDP upravena v § 2 odst.1 , v DŘ upravena v § 5 odst. 1. Tato zásada vychází z takzvané zásady obecně povolovací, podle které může správce daně působit pouze v případech a v mezích stanovených zákonem. Pro správce daně tak platí, že mohou činit pouze to, co mu zákon povoluje. Na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co zákon nezakazuje (zásada obecně dovolovací). Zásada zákonnosti má absolutní platnost a nemůže být ničím omezena.

Zásada součinnosti + zásada přiměřenosti – v ZSDP upravena v § 2 odst. 2, v DŘ upravena v § 5 odst. 3. Tato zásada je platná pro obě strany, tedy právem i povinností jak správců daně, tak i daňových subjektů je poskytovat si vzájemnou součinnost. správci daně volí v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Zásada volného hodnocení důkazů – v ZSDP upravena v § 2 odst. 3, v DŘ upravena v § 8 odst. 1. Správce daně sice při dokazování hodnotí důkazy dle své úvahy, ale musí posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom musí přihlídnout ke všem důkazům. Nemůže tedy opomenout či zatajit důkaz, který svědčí ve prospěch daňového subjektu.

¹⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

Zásada neveřejnosti - v ZSDP upravena v § 2 odst. 4, v DŘ upravena v § 9 odst. 1. Daňové řízení je vždy neveřejné a účastní se ho správce daně, daňový subjekt a v omezeném rozsahu za účelem provedení dílčích úkonů tzv. třetí osoby.

Zásada oficiality – v ZSDP upravena v § 2 odst. 6, v DŘ upravena v § 9 odst. 2. Daňové řízení musí správce daně zahájit vždy, pokud nebyly učiněny příslušné úkony ze strany daňového subjektu. Správce daně nemůže nečině pozorovat nečinnost daňového subjektu.

Zásada materiální pravdy – v ZSDP upravena v § 2 odst. 7, v DŘ upravena v § 8 odst. 3. Vychází se vždy ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, nikoliv podle toho, jak je např. nazván či jak se např. „tváří“.

Zásada hospodárnosti – v ZSDP upravena v § 2 odst. 2, v DŘ upravena v § 7 odst. 2. Správce daně by měl konat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Nikomu znamená ani daňovým subjektům, ale ani správcům daně. Zásada hospodárnosti ale nesmí být zneužita jako argument pro zkrácení práv daňových subjektů a nesmí být nikdy v rozporu se zásadou zákonnosti.

Zásada rovnosti – v ZSDP upravena v § 2 odst. 8, v DŘ upravena v § 6 odst. 1. Všechny daňové subjekty jsou si rovny.

Mezi nové zásady patří:

Zásada zákazu libovůle (§ 5 odst. 2) – zde zákon říká, že „správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

Zásada poučovací (§ 6 odst. 3) – zde zákon říká, že „správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li to zákon“.

Zásada vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4) – zákonem je zde upraveno, že „správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí“.

Zásada rychlosti řízení (§ 7 odst. 1) – zákon říká, že „správce daně postupuje bez zbytečných průtahů“.

Zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2) – zákonem je zde upraveno, že „správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“.

Doplněním těchto zásad do procesního zákona významně zlepšuje postavení daňového subjektu při správě daní.¹¹

4.4 Změna v doručování

Právní úprava doručování je v daňovém řádu koncipovaná tak, aby postavení adresáta bylo totožné s obdobnými modely v jiných procesních řádech a zamezilo se tak možným obstrukcím a vyhýbání se doručení.

Způsoby doručování

Z ustanovení § 39 vyplývají jako přednostní formy doručování písemností správce daně doručení při ústním jednání nebo jiném úkonu správce daně a doručení v elektronické podobě (tj. prostřednictvím datové schránky). Není-li možné doručit písemnost při ústním jednání nebo elektronicky, tak se druhotně doručuje písemnost prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb nebo úřední osobou pověřenou doručováním nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

Doručování zástupci

Pokud má osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování (§ 41). Daňový řád již

¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

nerozlišuje doručování v případě neomezené nebo omezené plné moci k zastupování, tak jako tomu je v ZSDP.

Jak už bylo uvedeno výše, doručování prostřednictvím zásilky přichází v úvahu tehdy, pokud adresát písemnosti nemá datovou schránku. Vzhledem k tomu, že většina právnických osob má datovou schránku, týká se tento způsob zejména doručování písemností fyzickým osobám.¹²

4.5 Změna ve lhůtách

Lhůta obecně i ve správě daní je určitý časový interval, v němž musí být proveden úkon, a to buď daňovým subjektem nebo správcem daně. Lhůty buď stanoví zákon (tzv. zákonné lhůty) anebo správce daně rozhodnutím (tzv. správcovské lhůty). V daňovém řádu jsou lhůty obecně upraveny ve druhé části, hlava II, § 32 až 38.

Určení lhůt k provedení úkonu

Daňový řád nově zavedl možnost pro správce daně stanovit lhůtu kratší než jeden den, tj. určenou počtem hodin (§ 32 odst. 2).

Podmínkou je, že daňový subjekt nebo třetí osoba bude s takto stanovenou lhůtou souhlasit. Jelikož se jedná o lhůtu kratší než 8 dnů, musí správce daně uvést ve svém rozhodnutí důvody pro takto stanovenou krátkou lhůtu. Lhůta kratší než jeden den se počítá od okamžiku, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. U lhůty kratší než jeden den se neuplatní pravidlo posunu posledního dne lhůty, který připadl na sobotu, neděli nebo svátek, na nejbližší následující pracovní den.

Počítání času

Na rozdíl do ZSDP daňový řád upravuje posunutí posledního dne lhůty, který připadl na sobotu, neděli nebo svátek, nejen pro úkony daňového subjektu učiněné vůči správci daně, ale také pro úkony, které učinil správce daně.

¹² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

Běh lhůty pro správce daně

Pro daňové subjekty je důležité si uvědomit, že daňový řád nově upravuje zachování lhůty tak, že lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně nebo podána poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně. Nebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn tento úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně.

Zachování lhůty

Daňový řád obdobně jako u ZSDP upravuje zachování lhůty i u podání „elektronických“.

To znamená, že když je poslední den lhůty podána datová zpráva opatřená uznávaným elektronickým podpisem na technické zařízení správce daně nebo podána datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušného správce daně.

Prodloužení lhůty

Zákonná možnost daňového subjektu požádat o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení až o 3 měsíce, resp. až na 10 měsíců u příjmů v zahraničí, je upravena v § 36 odst. 4 daňového řádu, v obecné části zákona.

V ZSDP byla tato právní úprava obsažena v části o vyměřovacím řízení.

Navrácení lhůty v předešlý stav

U navrácení lhůty v předešlý stav daňový řád zkrátil subjektivní lhůtu pro podání žádosti z 30 na 15 dnů. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání lhůty (§ 37 odst.3).

Prodloužení lhůty

Daňový řád také zkrátil správci daně obecnou lhůtu pro vydání rozhodnutí z 6 měsíců na 3 měsíce (§ 38 odst. 2). Tato tříměsíční lhůta se uplatní tehdy, pokud nešlo o zákonem stanovenou lhůtu nebo o lhůtu obvyklou k provedení úkonu nebo pokud správce daně nevydal rozhodnutí bezodkladně po shromáždění potřebných dokladů. Správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů a daňový subjekt, je oprávněn podat podnět na nečinnost

nejblíže nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů.¹³

4.6 Změny v dokumentaci

Protokol

Daňový řád v rámci pořizované dokumentace správcem daně zachová protokol o ústním jednání (§ 60 až 62) a úřední záznam (§ 63).

Daňový řád zde ale nově upravuje, že správce daně může o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, pořídit obrazový nebo zvukový záznam, přičemž o této skutečnosti musí předem uvědomit osoby, které se tohoto úkonu zúčastní. Protokol, jehož součástí je rozhodnutí, kterým se příjemce rozhodnutí vyzývá k uplatnění práva nebo ke splnění povinnosti, nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem, které se využívá např. při daňové kontrole.

Dále je vymezeno, že na stejnopis protokolu má nárok jak daňový subjekt, tak i další osoba zúčastněná na jednání, pokud o to tato osoba požádá.

Spis

V ZSDP chybí právní úprava spisu. Nově tuto oblast obsahuje daňový řád v ustanovení § 64 a § 65.

Daňový spis obsahuje písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Spis vede příslušný správce daně a jeho součástí jsou písemnosti v podobě listinné zprávy nebo datové zprávy, jako jsou podání, rozhodnutí, protokoly, úřední záznamy. Součástí spisu jsou také obrazové a zvukové záznamy. Daňový spis se člení na části týkající se jednotlivých daňových řízení, vymáhání daní, dalších povinností při správě daní, vyhledávání, řízení o pořádkových pokutách. Jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které se řadí ve spis v časové posloupnosti a vedou se pod společnou spisovou značkou.

Nahlížení do spisu

Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do všech částí spisu týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou části vyhledávací, do osobních daňových účtů vedených v rámci

¹³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

evidence daní o jeho daňových povinnostech, do soupisu písemností ve všech částech spisu, včetně soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Správce daně může v odůvodněných případech umožnit daňovému subjektu nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu, pokud nebude ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní nebo cíl správy daní. V případě, že daňový subjekt není spokojen s rozsahem, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu, může podat stížnost.

Nově je upraveno nahlížení do spisu nevidomých osob, kterým bude spis přečten. Průvodci nevidomé osoby bude umožněno nahlédnout do spisu.

Jednací jazyk

Jednacím jazykem při správě daní je český jazyk (§ 76 odst. 1). Tímto jazykem již není slovenština. Také podání musí být předložena v jednacím jazyce, tj. v českém jazyce. Výjimkou jsou písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce. Tyto musí být předloženy v originálním znění a současně v překladu do jazyka českého. Správce daně může prohlásit, že takový překlad nepožaduje anebo že požaduje úředně ověřený překlad. Daňový řád umožňuje správci daně, aby takové prohlášení učinil na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.

Kdo neovládá český jazyk, má právo na tlumočníka, které si obstará na své náklady. Pokud správce daně nemá úřední osobu, která ovládá jazyk národnostní menšiny, přizve k jednání tlumočník. Náklady na tohoto tlumočníka nese správce daně.

Nově je v daňovém řádu upraveno jednání s neslyšící či hluchoslepou osobou. Osobě neslyšící ustanoví správce daně na své náklady tlumočníka znakové řeči, případně prostředníka, který je schopen se s ní dorozumět pomocí metody zřetelné artikulace. Osobě hluchoslepé ustanoví správce daně prostředníka, který je schopen se s ní dorozumět pomocí řeči pro hluchoslepé.¹⁴

¹⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

4.7 Změny v daňové kontrole

Daňová kontrola je obsažena v daňovém řádu v části druhé, hlavě VI, dílu 2 nazvaném „Postupy při správě daní“.

Za tyto postupy považuje daňový řád vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Tyto postupy jsou vlastní činností správce daně, který jimi získává důkazní prostředky. Vyhledávací činnost slouží správci daně k vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů a ke zjišťování plnění jejich povinností jak před zahájením řízení, tak i v jeho průběhu. V rámci vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn opatřovat nezbytná vysvětlení (§ 79) a provádět místní šetření (§ 80 až 84). Vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Místní šetření je součástí vyhledávací činnosti.

Daňová kontrola

Daňová kontrola je v daňovém řádu upravena v ustanovení § 85 až § 88, kde je přesně vymezen předmět daňové kontroly. Dále je stanoveno, že správce daně tento předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. To znamená, že daňový subjekt musí být při zahájení daňové kontroly seznámen s předmětem daňové kontroly a jejím rozsahem, který lze v průběhu daňové kontroly upřesnit. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Z důvodu hospodárnosti může být daňová kontrola prováděna společně pro více zdaňovacích období.

Rozsah daňové kontroly

Rozsah daňové kontroly určuje, jaké povinnosti bude v rámci předmětu správce daně prověřovat. Rozsah může být neomezený (ověřování celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období) nebo omezený (ověření plnění vybraných povinností).

Opakování daňové kontroly

Daňový řád upravuje podmínky pro opakování daňové kontroly tak, že opakovat daňovou kontrolu lze, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole, nebo pokud daňový subjekt učiní úkon, kterým mění své dosavadní tvrzení. Správce daně seznámí daňový subjekt

s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení. Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Neumožní-li to, může k tomu být vyzván rozhodnutím správce daně, které se označuje jako výzva. Nevyhoví-li daňový subjekt ani výzvě nebo neumožní-li správci daně zahájit daňovou kontrolu ve sděleném termínu, může správce daně bez dalšího stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat.

Námitka proti postupu pracovníka správce daně

Na rozdíl od ZSDP, kde bylo zakotveno právo daňového subjektu podat námitku proti postupu pracovníka správce daně. Již není možné podle daňového řádu podat námitku, ale daňový subjekt je oprávněn podat správci daně stížnost podle § 261 proti nevhodnému chování jeho úředních osob. Stížnost musí být vyřízena do 60 dní ode dne jejího doručení správci daně.

Obsah zprávy o kontrole

Daňový řád mnohem podrobněji upravuje, co má být obsahem zprávy o kontrole. Zpráva musí obsahovat výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, odkaz na protokoly a úřední záznamy o zahájení daňové kontroly, o jednáních vedených v průběhu kontroly, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, o vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku kontrolního zjištění, o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Důkazní prostředky

Daňový řád při výčtu důkazních prostředků zmiňuje také ohledání věci a ve speciálním ustanovení upravuje listinu (§ 94) a znalecký posudek (§ 95). Obdobně jako u ZSDP zachovává daňový řád tři způsoby stanovení daně, a to stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně.

Zpráva o daňové kontrole

Podrobně je upraveno projednávání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád uvádí, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Pokud dojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně kontrolního zjištění, bude mít daňový subjekt

právo se k této změně opět vyjádřit. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3).

Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Stejnopis zprávy obdrží daňový subjekt. Podpisem zprávy je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Pouze na základě výsledků daňové kontroly lze doměřit daň z moci úřední (§ 143). Nelze tak tudíž učinit na základě vyhledávací činnosti nebo místního šetření.¹⁵

4.8 Změna v systému opravných a dozorčích prostředků

V daňovém řádu jsou opravné a dozorčí prostředky soustředěny v hlavě VII v části druhé – Obecná část o správě daní. Na rozdíl od ZSDP se rozlišují řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky. Pokud se opravné a dozorčí prostředky použijí proti rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení, potom se při rozhodování o nich jedná o dílčí řízení.

¹⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

Proti ZSDP mají opravné a dozorčí prostředky jiné členění:

Členění v ZSDP	Členění v DŘ
Řádné opravné prostředky	Řádné opravné prostředky
odvolání stížnost námitka reklamace	odvolání rozklad
Mimořádné opravné prostředky	Mimořádné opravné prostředky
obnova řízení prominutí daně přezkoumávání daňových rozhodnutí opravy zřejmých omylů a nesprávností	návrh na povolení obnovy řízení
	Dozorčí prostředky
	nařízení obnovy řízení nařízení přezkoumání rozhodnutí

Kromě opravných a dozorčích prostředků existují v daňovém řádu další prostředky ochrany, které nesměřují k revizi konkrétního rozhodnutí a jeho případné nápravě. Tyto prostředky ochrany jsou v daňovém řádu zařazený podle příslušných oblastí správy daní a nejsou soustředěny na jednom místě.

Podle ustanovení § 108 odst. 1 lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat na základě:

- řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad
- mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení

- dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Daňový řád na rozdíl od ZSDP rozlišuje mezi mimořádných opravných prostředkem, který uplatňuje příjemce rozhodnutí a mezi dozorčím prostředkem, který uplatňuje správce daně z úřední povinnosti. Příjemce rozhodnutí se může bránit proti rozhodnutí správce daně cestou opravných prostředků, které jsou řádné a mimořádné. Dozorčími prostředky lze napravit rozhodnutí pouze z moci úřední povinnosti, tj. ze strany správce daně.

Rozklad

Rozklad je specifický řádný opravný prostředek, který lze podat pouze proti rozhodnutí, jež vydal ústřední správní orgán např. Ministerstvo financí nebo úřední osoba stojící v čele tohoto správního orgánu např. ministr financí.

Odvolání

U řádného opravného prostředku odvolání je stanoven běh třicetidenní lhůty pro jeho podání tak, že odvolání lze podat nejpozději do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Nikoliv ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí. Jelikož se jedná o lhůtu stanovenou podle dní, počíná odvolací lhůta běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 2). Zůstává zachován princip, že podané odvolání nemá odkladný účinek, není-li zákonem stanoveno jinak.

Vztah ke správnímu soudnictví

Novým institutem v daňovém řádu, který neobsahoval „ZSDP“, je tzv. uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. Správce daně má na základě § 124 možnost z moci úřední zahájit přezkumné řízení a uspokojit navrhovatele změnou nebo zrušením rozhodnutí. Podmínkou je, že navrhovatel se domáhá žalobou ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí správce daně a že správce daně uzná argumentaci žalobce. Přitom správce daně nepřihlíží k novým skutečnostem a návrhům na provedení nových důkazních prostředků neuvedených v žalobě. Proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení nelze uplatnit opravné prostředky.

Prominutí daně a jejího příslušenství

Prominutí daně a jejího příslušenství je koncipováno v daňovém řádu dvojím způsobem. Na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední. Specifickou pravomoc má ministr financí, který může pouze z moci úřední prominout daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných událostech, a to všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká.

4.9 Změny v registraci

Registrační řízení není považováno za daňové řízení (§ 134), ale za zvláštní řízení, které se uplatňuje v rámci správy daní. Registrační řízení je upraveno v daňovém řádu v části třetí nazvané „Zvláštní část o správě daní“, v hlavě I, § 125 až § 131.

Mezi důležité změny ve srovnání s ZSDP patří tyto změny:

Registrační povinnost

Daňový subjekt se sídlem v zahraničí má 30 denní lhůtu pro podání přihlášky k registraci (podle „ZSDP“ měl 5 dnů).

Rozhodnutí o registraci

Právnícká osoba je povinna uvést v přihlášce k registraci osoby, které jsou jejím jménem oprávněny jednat. O registraci bude vydáváno rozhodnutí o registraci nikoliv osvědčení. Správce daně je povinen rozhodnout o registraci ve lhůtě do 30 dnů ode dne podání přihlášky. Tuto lhůtu může prodloužit ve zvlášť složitých případech nejbližší nadřízený správce daně. Rozhodnutí o registraci se neodůvodňuje s výjimkou rozhodnutí, kterým se registrace zamítá a při registraci z moci úřední. Daňový subjekt je povinen předložit správci daně, u kterého je registrován, příslušnou listinu prokazující jeho zrušení, rozhodnutí orgánu veřejné moci o jeho zrušení, popřípadě rozhodnutí o zániku povolení nebo oprávnění k činnosti, smlouvu o prodeji podniku nebo jeho části, k tomu má patnáctidenní lhůtu (§ 128 odst. 2).

4.10 Změny v daňovém řízení a nalézacím řízení

Na rozdíl od „ZSDP“, který neupravoval podrobně definici daňového řízení a všechna řízení považoval za daňové řízení, tak daňový řád specifikuje daňové řízení v § 134 ve zvláštní části o správě daní a z této specifikace vyplývá, že ne každé řízení je řízením daňovým (např. registrační řízení, řízení o závazném posouzení).

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, kterými se rozumí:

- *řízení nalézací* – vyměřovací, doměřovací, o řádném opravném prostředku proti platebnímu výměru nebo dodatečnému platebnímu výměru
- *řízení při placení daní* – o posečkání daně, o zajištění daně, exekuční řízení, o řádném opravném prostředku ve věci posečkání a zajištění daně nebo ve věci exekuce
- *řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích* – proti rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Řádné daňové tvrzení

V § 136 odst. 1 je upravena lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců, a to do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

V § 136 odst. 2 je stanovena prodloužená 6 měsíční lhůta pro podání daňového přiznání v případě povinného auditu a zplnomocněného poradce.

V § 136 odst. 3 je nově stanovena lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, a to do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období.

V § 136 odst. 4 je stanovena lhůta pro podání daňového přiznání, je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, a to do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období s tím, že tuto lhůtu nelze prodloužit.

V ustanovení § 137 odst. 2 je stanovena lhůta pro podání vyúčtování, a to do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku (změna proti „ZSDP“).

Daňový subjekt má podle daňového řádu novou povinnost sdělit správci daně ve lhůtě pro podání přiznání skutečnost, že mu nevznikla daňová povinnost k dani, ke které je registrován (§ 136 odst. 5).

Vyměření daně

Novinkou dále je, že vyměření daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě (§ 139 odst. 2).

Daňový řád upravuje posunutí splatnosti daně vyměřené ve vyšší částce, než jak byla přiznána daňovým subjektem, až na právní moc rozhodnutí správce daně. Tato náhradní lhůta splatnosti daně je patnáctidenní a běží ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru (§ 139 odst. 3 a § 143 odst. 5). V případě, že se vyměřovaná daň nebude odchylovat od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí správce daně oznamovat výsledek vyměření daňovému subjektu, ale bude muset založit platební výměr do spisu. Proti takovému platebnímu výměru se nelze odvolat (§ 140).¹⁶

4.11 Změny ve lhůtách pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně

Na rozdíl od poslední právní úpravy lhůt pro vyměření daně podle ZSDP, kdy se počátek běhu lhůty odvíjel od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost se podle daňového řádu odvíjí počátek lhůty ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148). Základní tříletá lhůta a maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo dnem, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení. Počátek běhu lhůty se odvíjí ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

V daňovém řádu je přesný výčet úkonů, které prodlužují nebo přerušují lhůtu pro stanovení daně. A jsou to: podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení výzvy k podání

¹⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

dodatečného daňového tvrzení, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zahájení řízení o obnově řízení nebo přezkumného řízení, oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení, oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení.

Daňový řád také stanoví, kdy lhůta pro stanovení daně neběží (§ 148 odst. 4).

Nově daňový řád stanoví dva případy možnosti stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to tehdy, pokud nabylo právní moci rozhodnutí soudu, kterým byl daňový subjekt shledán vinným ze spáchání daňového trestného činu (§ 148 odst. 6), nebo pokud se daňový subjekt bude domáhat řádným daňovým tvrzením nebo dodatečným daňovým tvrzením, včetně úhrady daně, stanovení daně pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7).¹⁷

4.12 Změny v placení

V daňovém řádu došlo v souvislosti s placením daní zejména k těmto změnám:

Evidence daní

V ustanoveních § 149 až § 151 je podrobně upravena evidence daní. Pokud na základě upozornění správce daně daňový subjekt dobrovolně uhradí nedoplatek, bude příslušná částka přijata a evidována na osobním depozitním účtu. Takto získanou částku převede správce daně na osobní daňový účet (§ 150 odst. 6). Při vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu musí být na potvrzení uveden původní den splatnosti, popřípadě náhradní den splatnosti jednotlivých daní (§ 151 odst. 2).

Pořadí úhrady daně

V ustanovení § 152 je uvedeno nové pojetí pořadí úhrady daně. Úhrada daně se použije na úhradu nedoplateků tak, že správce daně v rámci daně, na kterou byla platba přijata, si postupně uhrazuje nedoplatky na dani, nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani, vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. Daňový subjekt musí počítat

¹⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

s tím, že přednost má úhrada daně před jejím příslušenstvím a že přednost má starší nedoplatek před mladším.

Nedoplatek

Daňový řád v ustanovení § 153 nově definuje nedoplatek, kterým je: částka daně, jež není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně, neuhrazené příslušenství daně, u něhož již uplynul den splatnosti a neuhrazená částka zajištění daně.

Daňový subjekt má daňový dluh a správce daně má splatnou daňovou pohledávku. Uplynutím lhůty pro placení daně, která je prekluzivní, nedoplatek zaniká (v „ZSDP“ se jednalo o promlčecí lhůtu).

Přeplatek

Daňový řád také nově definuje přeplatek, kterým je částka, o niž úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn přeplatků a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (§ 154).¹⁸

4.13 Změny v daňové exekuci

Má-li daňový subjekt u příslušného správce daně evidován nedoplatek na dani, má právo tento správce daně přistoupit za určitých podmínek k jeho vymáhání. Týká se to daňového subjektu, který dobrovolně neuhradí nedoplatek.

Výzva k úhradě nedoplatku

Nově není dle daňového řádu povinností správce daně upozorňovat daňového dlužníka na splatný daňový nedoplatek. Správce daně na základě § 153 odst. 3 může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Vyrozumění proběhne neformální upomínkou, která představuje novou formu komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový subjekt by tedy měl počítat s tím, že správce daně jej již nemusí vyrozumět o výši jeho nedoplatků, ale může přímo přejít k jeho vymáhání.

¹⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

Způsoby vymáhání

V kompetenci správce daně tedy zůstává daňová exekuce, kterou provádí správce podle úpravy v daňovém řádu. Ve výčtu bylo zachováno vymáhání prostřednictvím soudu či soudního exekutora. Nově ovšem bylo rozšířeno vymáhání daňových nedoplatků o jejich uplatnění v insolvenčním řízení nebo přihlášení do veřejné dražby, což doposud ZSDP neuváděl.

Exekuční titul

Exekučním titulem je písemnost, pod kterou daňový řád v § 176 odst. 1 zahrnuje:

- výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní,
- vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžní plnění,
- vykonatelný zajišťovací příkaz (nově uveden).

Výkaz nedoplatků musí obsahovat patřičné náležitosti, a to podle § 176 odst. 2, které jsou vymezeny obdobně jako v ZSDP.

Nařízení daňové exekuce

Oproti úpravě v ZSDP nově daňový řád stanovuje formální podmínku pro zahájení výkonu rozhodnutí, tj. vydání exekučního příkazu, bez toho, aniž by měl správce daně povinnost daňového dlužníka informovat o výši jeho nedoplatků.

Novinkou je i skutečnost, že správce daně nařizuje exekuci i na úroky z prodlení, o které se vymáhaná částka bude v průběhu exekuce zvyšovat. Výpočet tohoto úroku musí správce daně uvést v exekučním příkazu.

Provedení daňové exekuce

V daňovém řádu je nově a podrobněji upravena daňová exekuce srážkami ze mzdy (§ 187 až § 189) a jsou blíže konkretizovány její důsledky.

Dle daňové řádu je povinností poskytovatele platebních služeb provádět srážky z finančních prostředků uložených na účtu dlužníka. Není však možné, jak tomu bylo

v ZSDP, aby byly při daňové exekuci sráženy finanční prostředky dlužníka z účtu jiných osob, včetně účtu manžela(ky).

Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí je upravena také nově, a to v § 194 až § 227. Jsou zde sjednoceny postupy správce daně při dražbě, které povedou k větší právní jistotě jak na straně dlužníka, tak na straně správce daně.

Odklad a zastavení daňové exekuce

Jestliže srovnáme úpravu daně problematiky v daňovém řádu a v ZSDP, tak v daňovém řádu se nově rozšířil pouze výčet případů zastavení daňové exekuce.¹⁹

4.14 Změny při ukončení činnosti

Daňový řád upravuje tuto problematiku až v závěru třetí části, a to v § 238.

Ukončení činnosti

Povinnost doložit souhlas správce daně s výmazem z obchodního rejstříku se týká pouze právnických osob zanikajících bez právního nástupce. Souhlas lze získat na základě žádosti podané u místně příslušného správce daně. Správce daně je povinen o žádosti rozhodnout do 2 měsíců od podání žádosti, jinak platí právní fikce souhlasu. V případě, že daňový subjekt nevykonává činnost nebo nepobírá příjmy, má správce daně povinnost urychleně zjistit, stanovit a vybrat daň. Pokud daňový subjekt nevykonává činnost déle jak 3 roky, musí správce daně oznámit tuto skutečnost živnostenskému úřadu.

Jde-li o právnickou osobu zapsanou do obchodního rejstříku, podá správce daně návrh na její zrušení a provedení její likvidace soudem. Podle důvodové zprávy k návrhu daňového řádu se jedná o postup, který by měl odstranit z registru „mrtvé duše“.²⁰

4.15 Sankce

Porušení povinnosti mlčenlivosti

Zcela nově je upravena skutková podstata protiprávního jednání, jehož subjektem může být pouze fyzická osoba. Nově je předpokládáno projednání přestupku nejen z podnětu daňového

¹⁹ SOBOTKOVÁ, Veronika: Daň a právo v praxi.

²⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daň a právo v praxi.

subjektu, ale i z podnětu správce daně. Také uložená pokuta není příslušenstvím daně, jak tomu bylo v ZSDP.

Daňový řád také nově vymezuje, kdo bude příslušný k projednání přestupku.

Pořádková pokuta

Daňový řád nově upravuje možnost správce daně uložit pořádkovou pokutu a to, jak daňovému subjektu, tak i jiné osobě zúčastněné na správě daní, jestliže stěžuje průběh jednání vedeném správcem daně. Výčet těchto důvodů je vymezen pod písm. a) až c) § 247.

Nově je upravena lhůta pro uložení pořádkové pokuty, jde o prekluzivní lhůtu jednoho roku.

Pokuta za opožděné tvrzení daně

Pokuta za opožděné tvrzení vzniká přímo ze zákona, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení po zákonem stanovené lhůtě (tolerováno je zpoždění 5 pracovních dnů) a nebo je nepodá vůbec.

Nově zde není zvýšení daně závislá na uvážení správce daně, ale bude činit zákonem stanovené procento z částky daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty 0,05%, resp. 0,01%, za každý den prodlení, nejvýše 5%, přičemž minimální částka je 500,- Kč a maximální částka je 300 000,- Kč.

Pokuta musí být nově stanovena samostatným platebním výměrem.

Penále

V daňovém řádu se zmírňuje výše sankce za případy, kdy daňový subjekt ve svém tvrzení uvede neoprávněně vyšší daňovou ztrátu a toto pochybení není opraveno ani dodatečně.

Úrok z prodlení

Úrok z prodlení vzniká ze zákona za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem od původního dne splatnosti daně, až do dne platby včetně. Výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první dne příslušného kalendářního pololetí. V zásadě se jedná o čtyřdenní odklad, ale v prodlení je již od prvního dne následujícího po dni splatnosti.²¹

²¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L: Daně a právo v praxi.

4.16 Technická novela daňového řádu

Novela byla publikována jako zákon č. 30/2011 Sb. a nabyla účinnosti 1. března tohoto roku.

Do praxe novela zavádí kromě několika více méně technických zpřesnění i několik pozitivních změn.

Technická novela například vyjímá prokuristu ze skupiny zástupců daňového subjektu a zahrnuje ho nově mezi osoby, které jsou oprávněny jednat přímo jménem obchodní společnosti, pokud tedy může podle udělené prokury jednat samostatně. Tím je řešen problém s doručováním písemností, který daňovým subjektům podle původního znění daňového řádu vznikal.

Nově nebude nutno dokládat správci daně přijetí plné moci zmocněncem – k tomu, aby vůči správci daně byla plná moc účinná, postačí její předložení. Pozor ovšem u plných mocí předložených v mezidobí před účinností technické novely, tj. mezi 1. lednem a 28. únorem 2011. Na ně se nová úprava ještě nevztahuje.

Plné moci dále již není třeba před podpisem nových rušit – novela zavádí mechanismus, kterým se v důsledku ustanovení nového zmocněnce v téže věci dosavadní plné moci automaticky vypovídají.

V ustanoveních o pořadí úhrady daní je nově v souladu s potřebami daňových subjektů kladen důraz na započítávání částek, které subjekt hradí na účet správce daně, na aktuálně splatnou daň.

Technická novela se možná překvapivě netýká jen daňového řádu, ale upravuje i některé jiné předpisy. V zákoně o dani z nemovitostí například rozšiřuje možnost správců daně vyměřit daň hromadným předpisným seznamem.²²

4.17 Shrnutí zjištění z provedené analýzy

V obecné rovině bych tedy konstatovala, že daňový řád sice nezměnil základní koncepci, která se v minulé praxi osvědčila, ale přinesl řadu chybějících úprav v aplikaci postupů při správě daní.

²² ZEMANOVÁ, H: *Wwww.epravo.cz* [online].

Ze strany správců daně jsou slyšet výhrady, že nový daňový řád zhoršuje výběr daní. Mezi daňovými poradci pak zaznívá, že daňový řád zhoršuje pozici daňového subjektu. Osobně jsem názoru, že daňový řád je právním předpisem ušitým na míru správcům daně.

A v čem tedy, podle mého názoru daňový řád vůči poplatníkům nejvíce přitvrdil:

Došlo k prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. V minulosti byla prekluzivní lhůta pro vyměření daně stanovena na 3 roky, kdy po jejím uplynutí nemohla být daň stanovena, a tudíž ani vymáhána. Sloužila tak především jako ochrana poplatníků před nečinností finančního úřadu.

Nyní ji však může správce daně téměř libovolně prodlužovat, a to díky velkému množství úkonů, které prekluzivní lhůtu staví či přerušují. Tímto prekluzivní lhůta zcela ztratila svůj původní účel ochrany před nečinností. Správce daně si bude totiž dobře vědom, že pokud ho bude tlačit čas, pak se vždy najde nějaký způsob, jak prekluzivní lhůtu prodloužit a řízení tak v zákonem stanovené lhůtě ukončit.

Fakticky došlo ke zrušení možnosti žádat o prominutí daně a jejího příslušenství. V praxi se užívalo především prominutí příslušenství, tedy penále za nezaplacenou daň. Daň musela být doplacena vždy. Ale u bezproblémových daňových poplatníků úředníci promíjeli vysoký sankční úrok, který se mnohdy rovnal samotné dani.

Daňovým řádem se od 1. 1. 2011 řídí veškeré procesy vyměřování daní, tedy i ty, které byly započaty před tímto datem. To však může být velký problém např. u prekluzivní lhůty pro vyměření daně, kdy nově zavedený režim je pro daňové subjekty mnohem méně výhodný, než jak tomu bylo dříve.

Daňový řád však přinesl řadu změn, které jsou pro daňové subjekty velice významné a posilují tak jejich právní jistoty.

Ve srovnání se ZSDP tak dochází k posunutí splatnosti daně, jsou upravena pravidla pro zahájení a opakování daňové kontroly, končí neprůhledné promíjení pokut a penále. Významné také je, že při úhradě daně mají přednost nedoplatky na dani před nedoplatky na příslušenství daně, že podání daňového přiznání a splatnost daně je prodloužena o pět dnů, že

jsou nově zavedena pravidla vedení daňového spisu a nahlížení do něj a bude tak jasné, které části smí daňový subjekt vidět.

Pro zástupce daňových subjektů (např. účetní) je zase významné, že již budou moci zastupovat před jedním správcem daně více daňových subjektů, i když nejsou daňovými poradci nebo advokáty.

V. Závěr

Jak jsem již v úvodu uvedla, cílem mé práce bylo zahrnutí procesní úpravy výběru daní do teoretických souvislostí, zmapování procesu vzniku nové úpravy, nastínění nesrovnalostí, které by mohly vyvstat při jeho aplikaci, zaměření se zejména na porovnání s právní úpravou, která byla v platnosti do přijetí daňového řádu jak v teorii, tak v praxi a v neposlední řadě zhodnocení záměru tvůrců tohoto zákona.

Dle mého názoru byla změna nového procesního předpisu vzhledem k původní právní úpravě nutná. Autoři nového daňového předpisu si stanovili cíle, kterých bylo a později bude, podle mého názoru, dosaženo.

Myslím, že větší přehlednost a lepší systematická uspořádanost nového zákona, logičtější strukturování textu, lepší členění do paragrafů a odstavců zvyšuje komfort při jeho aplikaci v praxi. Myslím si, že daňový řád je psán jako zákon maximálně konkrétní a snažící se pamatovat na každou situaci, ke které může v praxi dojít.

S účinností daňového řádu přišla také zcela nová terminologie. Některé terminologické změny byly navrženy v důsledku snahy o lepší uživatelské hledisko, je však otázka, zda se to skutečně podařilo. Myslím si, že nová terminologie nám bude ještě nějakou dobu činit problémy, nicméně věřím, že si na ni rychle zvykneme.

Daňový řád bych označila za moderní právní předpis. Veřejnou správu v něm chápu jako službu veřejnosti, kdy daňový subjekt bude v pozici uživatele, jemuž správce daně bude poskytovat službu a přitom dbát o to, aby uživatel byl se službou maximálně spokojen. Zda se to projeví v praxi, ukáže teprve čas.

Nemohu však zatím posoudit dopady daňového řádu, k tomu mi zatím chybí dostatečně dlouhá praxe. Daňový řád je totiž v platnosti teprve 5 měsíců.

První praktické zkušenosti však ukazují, že vzroste daňová zátěž i administrativa s ní spojená to, jestli tomu tak opravdu bude se ukáže až postupem času.

Seznam použité literatury

KOBÍK, J; KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem 2011*. Olomouc : Anag, spol. s r.o., 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

FEDERSEL, Josef. Daňový řád-nový zákon v právním řádu ČR. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2010, 3, s. 49-55.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. *Daně a právo v praxi*. 2010, 8, s. 2. ISSN 1211-7293.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 9, s. 33. ISSN 1211-7293.

VYCHOPENĚ, J. Daňový řád - komentář hlavních změn. *Otázky & odpovědi z praxe*. 2010, 10, s. 2. ISSN 1212-4931.

Bussines.center.cz [online]. 2000 [cit. 2011-05-05]. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/spravadani/>>.

Bussines.center.cz [online]. 2011 [cit. 2011-05-05]. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>>.

PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *Právní rádce* [online]. 2009, 10, [cit. 2011-05-05]. Dostupný z WWW: <<http://pravniradce.ihned.cz/c1-38730840-novy-danovy-rad>>.

ZEMANOVÁ, H. *Www.epravo.cz* [online]. 2011 [cit. 2011-05-02]. Technická novela daňového řádu. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/technicka-novela-danoveho-radu-72062.html>>.

Seznam zkratk

ZSDP Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

DŘ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2011



Markéta Křenková

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Dolní Bečva 331, 756 55

.....

